



# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

**EXPEDIENTE N°** : 659-2010  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto a la Renta y Multa  
**PROCEDENCIA** : Lima  
**FECHA** : Lima, 10 de junio de 2011

**VISTA** la apelación interpuesta por

contra la Resolución de Intendencia N° 0150140008727, emitida el 16 de noviembre de 2009 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0018250 y la Resolución de Multa N° 012-002-0015292, giradas por Impuesto a la Renta de 2007, y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

## CONSIDERANDO:

Que refiere la recurrente que la confección de polos con el estampado del producto Talflan fue realizada, a efecto de su entrega, para promover la venta de este medicamento; que los gastos relativos a eventos realizados con las farmacias cumplen con la relación de causalidad, teniendo en cuenta que estas son los puntos de venta de sus medicamentos, que ello se encuentra acreditado por los medios probatorios presentados, consistentes en fotos y publicidad de los eventos realizados y lista de participantes; que atendiendo a que la única forma de publicidad permitida respecto de su línea de medicamentos dermatológicos es la que se realiza a través de los médicos tratantes, decidió invitarlos a participar en el Congreso Mundial de Dermatología, que los gastos incurridos para este propósito se vinculan con la generación de renta gravada tal como se aprecia del incremento obtenido en sus ingresos por la venta de estos productos; que respecto de los gastos vinculados al Programa Servicio de Apoyo al Médico se encuentra acreditado que los profesionales que participaron de este, elaboraron y emitieron las prescripciones de recetas por los productos que comercializa; que en el caso del Programa Leche Sancor, no se le puede exigir que el producto haya sido efectivamente consumido por el paciente para aceptar el gasto por publicidad, siendo que este puede optar por un alternativo o genérico, y la labor del médico tratante se limita a la prescripción del producto; y que se han observado recibos por honorarios emitidos por médicos respecto de apoyo publicitario, asesoría médica y capacitación.

Que manifiesta que existe un error conceptual de parte de la Administración por cuanto las normas del Impuesto a la Renta permiten la deducción de gastos por desmedros de existencias; que de acuerdo a la cláusula vigésima del contrato de distribución celebrado con Distrimed S.A.C. debía reponer a esta última la mercadería dañada o con defectos de manufactura o vencida, y en tal sentido, existía una obligación de su cargo de aceptar las medicinas vencidas en sustitución de las que debía reponer, y por tanto, no se trata de un acto de liberalidad ni la asunción de un gasto correspondiente a un tercero.

Que la Administración indica que no se ha acreditado que los gastos por la elaboración de polos hubiesen sido destinados a promocionar el producto que comercializa, no existiendo medio probatorio que acredite su entrega a los profesionales de la salud; que en el caso de los gastos vinculados a los "Eventos Farmacias"; no se demostró el destino dado a los consumos, es decir, quienes fueron los agasajados, para qué farmacia trabajan ni cuál fue el producto que se deseaba promocionar, tampoco se demostró la entrega de los electrodomésticos que compró la recurrente; que no se ha cumplido con acreditar quienes la representarían y los motivos que sustentaron la designación de las personas que asistieron, respecto de los gastos incurridos por el viaje al Congreso Mundial de Dermatología llevado a cabo en la ciudad de Buenos Aires; que los gastos derivados del Programa Servicio de Apoyo al Médico (pasajes aéreos, inscripción, viáticos, subvención a eventos nacionales) califican como actos de liberalidad a favor de los médicos beneficiados a quienes se les envía de viaje a cursos o congresos por cuanto no se ha demostrado la vinculación de las erogaciones con los productos que comercializa ni la medida en que

*[Firmas manuscritas]*



# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

dichos eventos contribuyeron a incrementar sus ventas, como tampoco se ha probado el destino del gasto.

Que sostiene que en el caso del Programa de Leche Sancor, se realizaron diversos gastos por viajes a favor de terceros (pasajes aéreos, inscripción, viáticos y otros relacionados con dichos viajes), y subvención a eventos nacionales, que al respecto, no se ha acreditado la vinculación de estos con los productos que comercializa, ni la medida en que estos han contribuido a incrementar sus ventas; tampoco se ha demostrado la necesidad y destino del gasto; que las recetas del producto Sancor Bebé carecen de fecha por lo que no puede determinarse si corresponden al presente programa; y que la contribuyente no ha demostrado la vinculación entre los recibos por honorarios que le fueron girados por servicios profesionales, apoyo publicitario, asesoría médica y capacitación, con la generación de la renta y el mantenimiento de la fuente.

Que señala que respecto del reparo por salidas por quema de productos del almacén, la controversia se centra en determinar si el gasto deducido por desmedro de productos farmacéuticos devueltos y expirados corresponde a quien tenía en su poder estos bienes en el momento en que se produce la pérdida de orden cualitativo o irrecuperable, o a quien registró dicho desmedro como gasto al haberlos recibido luego de su expiración (la contribuyente).

Que argumenta que conforme con las normas del Impuesto a la Renta, el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Contabilidad (NICS) y la NIC 2, no procede la deducción de desmedros de bienes que no constituyan existencias, que la deducción corresponde a quien posee la titularidad de la mercadería objeto de desmedro, que los medicamentos devueltos y expirados no constituían un activo en tanto no podían generar beneficios económicos futuros, por consiguiente, no constituían existencias y el gasto bajo este contexto no era deducible; que se aprecia del contrato de distribución celebrado entre la recurrente y Distrimed S.A.C., que no existía obligación de la primera de aceptar la devolución de la mercadería vencida, puesto que sólo debía reponer la mercadería dañada con defectos de manufactura o vencida, esto es, volver a colocar en los almacenes de la última, los mismos productos en condiciones aptas para su venta, lo que no implicaba que debía retirar de los almacenes de su distribuidor las medicinas no aptas para la venta; que no se estipuló la obligación de canje de mercadería expirada y/o vencida o cláusula similar, que denote la obligación de la contribuyente de aceptar la mercadería vencida, que era el distribuidor y no la contribuyente quien debía realizar la destrucción de las medicinas vencidas; que si bien la recurrente podía proceder a la incineración de los bienes y deducir el gasto, para este efecto debió acreditar la propiedad de los productos al momento de producirse su vencimiento.

Que como consecuencia de la verificación efectuada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, iniciada mediante Orden de Fiscalización Nº 090011278150 y Cartas de Presentación Nº 090011278150-01-SUNAT y 090011278150-02-SUNAT (fojas 2400 y 2546 a 2548) se emitió la Resolución de Determinación Nº 012-003-0018250 por el mencionado tributo y período, en el que se establecieron reparos por gastos de atenciones, invitaciones, pasajes y alojamientos de terceros no sustentados, salidas por quema de productos del almacén, utilidades no pagadas a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración anual del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas por retiro de bienes y gastos de representación en exceso; y la Resolución de Multa Nº 012-002-0015292 por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que de acuerdo con lo expuesto por la recurrente en su escrito de reclamación, impugna los reparos por salidas por quema de productos ascendente a S/. 267 410,00, y por gastos de atenciones a médicos sobre el importe de S/. 308 571,00, y la multa girada respecto de estos extremos; constituyendo estos los aspectos materia de la presente controversia:

- **Gastos por atenciones, invitaciones, pasajes y otros a favor de terceros no sustentados**

Que en el punto 2 del Anexo 1 del Requerimiento Nº 0122090000649 (foja 2390) la Administración solicitó acreditar documentariamente, respecto de los gastos detallados en sus Anexos 2 y 3 (fojas

2



# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

2379 a 2387), la naturaleza de estos y su vinculación con la generación de las operaciones gravadas y/o mantenimiento de la fuente productora, acreditar contable y documentariamente la asignación y el pago de los respectivos gastos, así como el comprobante de pago que los sustente, en el caso de gastos por atenciones, cenas, eventos y congresos, demostrar la entidad organizadora, identificar los participantes o beneficiarios, la vinculación de cada persona con la generación de rentas, tratándose de gastos de pasajes, viáticos, alojamiento, bolsa de viaje, identificar a la persona que recibe el beneficio, la relación con la contribuyente, los comprobantes de pago y análisis de la liquidación de gastos contabilizados; y para el caso de gastos por obsequios, implementación y remodelación de consultorios, identificar a los beneficiarios y la relación de causalidad con la renta gravada.

Que en el Anexo 1 al Resultado del Requerimiento Nº 0122090000649 (fojas 2366 a 2368) se deja constancia que los importes observados no corresponden a gastos de propaganda por cuanto se han destinado a apoyar y capacitar a terceras personas ajenas a la empresa, sin haber acreditado documentariamente los motivos por los cuales eran indispensables a efecto que se diera a conocer las cualidades de los productos que comercializaba.

Que en el Anexo Nº 5 a la Resolución de Determinación Nº 012-003-0018250 (fojas 2570 a 2574) se indica que los documentos que presentó la contribuyente, tales como facturas por adquisición de boletos aéreos, gastos en general de viaje como hospedaje, cartas remitidas a los médicos comunicando la participación en los congresos, programas de diversos congresos; sólo acreditan la realización del gasto, pero no así, si los beneficiarios tuvieron relación laboral o comercial con la contribuyente, ni la forma en que estos eventos participan de la difusión de los productos que comercializaba, siendo además que algunos gastos incluyen a acompañantes y cónyuges de los participantes; que en el caso del programa de Leche Sancor que habría tenido por finalidad el promover la línea de alimentación infantil, comprendiendo la firma de un convenio con los médicos en virtud al cual estos se comprometían a dar a conocer las veces que habían recetado los productos de la recurrente, a cambio de la posibilidad de recibir capacitación internacional, no se ha probado los motivos por los cuales resultaba indispensable incurrir en estos gastos orientados a apoyar y capacitar a terceras personas ajenas a la contribuyente; y que en el caso de los pagos en efectivo realizados a los médicos por concepto de asesoría profesional y servicios prestados no se adjuntó la documentación que sustentara los servicios recibidos y la relación laboral o comercial existente ni la vinculación con la generación de rentas gravadas.

Que en los Anexos Nº 2 y 3 del Resultado del Requerimiento Nº 0122090000649 (fojas 2355 a 2362), la Administración detalla la relación de gastos, cuya deducción para efecto del Impuesto a la Renta han sido observados, apreciándose de la revisión de estos listados, que en ellos se incluye entregas en dinero como contraprestación de servicios prestados por médicos, pago de bolsas de viaje, estadía de hoteles, inscripción en congresos o cursos profesionales, compra de libros para terceros, vales de consumo de alimentos, atenciones a terceros, entrega de polos, entre otros; precisándose los importes cuya causalidad en el gasto han sido sustentados, aquellos cuya observación son aceptados por la recurrente, y los que mantiene como reparo.

Que sobre este particular, la contribuyente argumenta que los gastos observados comprenden la adquisición de polos que son obsequiados en calidad de promoción y que en ellos se indica el nombre de uno de los productos que comercializa; que además incluye la realización de eventos para los dependientes de las farmacias, lo cual queda demostrado por los comprobantes de pago por el alquiler de los locales, fotos de los eventos, listas de participantes y publicidad en la que consta su realización; asimismo comprende las erogaciones realizadas para la participación de médicos en el Congreso Mundial de Dermatología realizado en el extranjero, que sobre este gasto adjunta los comprobantes de pago, información y fotos del evento, que no se trata de gastos por inscripciones sino pasajes y estadía respecto de la delegación que la representó en esa oportunidad, comprendiendo a médicos peruanos que estuvieron en el stand de Bagó para compartir temas científicos y técnicos vinculados a sus productos; que de otro lado, se incurrió en gastos vinculados a

3 Ely P.



# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

promociones realizadas con médicos que recetan sus productos, como es el caso del Programa Servicio de Apoyo al Médico y el Programa de Leche Sancor.

Que de la revisión de autos se aprecia que la recurrente ha presentado diversas recetas del producto Sancor Bebé ó Leche Sancor Bebé<sup>1</sup>, documentos vinculados a gastos de viaje (transporte y estadía), participación en eventos (congresos, cursos, seminarios) en el país y en el extranjero, sobre temas relativos a la profesión médica, recibos por honorarios emitidos por "servicios prestados", "apoyo publicitario", "asesoría médica", "servicios profesionales" y "asesoría profesional", correspondencia entre la recurrente y los médicos a los que proporcionó los beneficios cuyo gasto se cuestiona, entre otra documentación<sup>2</sup>.

Que de acuerdo con el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo Nº 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría, se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, que en consecuencia, resulta deducible de conformidad con su inciso q), los gastos de representación propios del giro o negocio, en la parte que, en conjunto, no exceda del 0,5 por ciento de los ingresos brutos, con un límite máximo de 40 Unidades Impositivas Tributarias.

Que el inciso d) de su artículo 44° dispone que no son deducibles para la determinación de la renta imponible de tercera categoría, las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie, salvo las que son admitidas de acuerdo con el inciso x) del artículo 37° antes citado.

Que conforme al inciso m) del artículo 21° de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo Nº 122-94-EF, se consideran gastos de representación propios del giro del negocio, los efectuados por la empresa con el objeto de ser representada fuera de las oficinas, locales o establecimientos, y los gastos destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, incluidos los obsequios y agasajos a clientes; que no se encuentran comprendidos en el concepto de gastos de representación, los gastos de viaje y las erogaciones dirigidas a la masa de consumidores reales o potenciales, tales como los gastos de propaganda, que para efecto del límite a la deducción por gastos de representación propios del giro del negocio, se considerará los ingresos brutos menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza, y que la deducción de los gastos que no excedan del límite, procederá en la medida en que aquéllos se encuentren acreditados fehacientemente mediante comprobantes de pago que den derecho a sustentar costo o gasto y siempre que pueda demostrarse su relación de causalidad con las rentas gravadas.

Que conforme a lo señalado en las Resoluciones Nº 756-2-2000, Nº 15181-3-2010 y Nº 16592-3-2010, cuando el inciso m) del artículo 21° antes mencionado alude al término "gastos de propaganda" no dispone que sólo éstos se encuentran excluidos de la definición de gastos de representación, pues esta referencia es únicamente a título de ejemplo, encontrándose dentro de la excepción aquellos gastos realizados para efectos de una promoción masiva, entre los que se incluiría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas de acuerdo con la referencia que para tal efecto hace Philip Kotler en su libro "Fundamentos de Mercadotecnia"<sup>3</sup>, actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales.

<sup>1</sup> Fojas 1 a 18, 20 a 85, 96 a 106, 112 a 144, 169 a 334, 340 a 398, 407 a 523, 544 a 627, 641 a 649.

<sup>2</sup> Fojas 86 a 95, 107 a 11, 145 a 149, 399 a 401, 151 a 161, 162, 335 a 337, 404 a 406, 524 a 543, 628 a 638, 661 a 668, 790 a 795, 825 a 879, y 1752 a 1744.

<sup>3</sup> KOTLER, Philip. Fundamentos de Mercadotecnia. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana S.A. Graw Hill, Cuarta Edición, México, 1997, p. 461.



# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

Que asimismo, se indicó que el principal elemento diferenciador entre los gastos de representación y los gastos a que se refiere el segundo párrafo del citado inciso m) del artículo 21º, entre éstos, los gastos de publicidad, está constituido por el hecho que los últimos son erogaciones dirigidas a “la masa de consumidores reales o potenciales”, y no el elemento netamente promocional, ya que este último puede verificarse también en el caso de un gasto de representación cuyo objeto de promoción es la imagen misma de la empresa; y se agregó que de acuerdo con la definición de “masivo” y “masa” contenida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, y del término “consumidores” o “usuarios” y “proveedores” establecida en el Texto Único Ordenado de la Ley de Protección al Consumidor, aprobado por Decreto Supremo Nº 039-2000-ITINCI, los “distribuidores” y “mayoristas” no califican como “consumidores” debido principalmente al hecho que en el ejercicio de sus actividades no adquieren, utilizan o disfrutan productos o servicios como destinatarios finales.

Que en ese sentido, se anotó que bajo los alcances del segundo párrafo del inciso m) del artículo 21º antes señalado, deben considerarse a aquellas erogaciones dirigidas a masas de consumidores reales o potenciales, que tienen por objeto publicitar y posicionar sus marcas.

Que es del caso indicar que la citada Resolución Nº 756-2-2000 emitió pronunciamiento respecto de gastos efectuados a favor de estudiantes de medicina y afines en los que subyacía una motivación empresarial de difundir y promocionar sus productos, señalándose que en ese supuesto se debía considerar como un egreso no comprendido como un gasto de representación, sino asimilable a un gasto de publicidad, y por tanto deducible para efecto del Impuesto a la Renta.

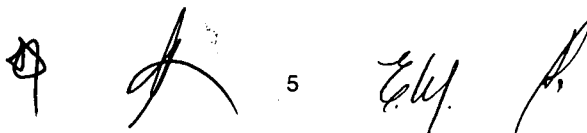
Que si bien para el caso de los gastos incurridos por la elaboración de prendas de vestir (polos) con el nombre de un producto farmacéutico impreso, resulta razonable considerar que estas erogaciones cumplen con el principio de causalidad respecto de la actividad desarrollada por la recurrente; debe tomarse en cuenta que este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, como la Resolución Nº 3630-3-2005 ha señalado que la deducibilidad para efecto tributario, se encuentra condicionada a la acreditación que los bienes hayan sido efectivamente entregados; y en el caso de autos, la recurrente no ha acreditado con la documentación correspondiente la entrega de los bienes a los beneficiarios.

Que de otro lado, para el caso de las demás erogaciones reparadas, se tiene que para que los gastos de representación sean deducibles a efectos de determinar la renta neta, además de encontrarse debidamente sustentados en los comprobantes de pago que cumplan con los requisitos que establezca el reglamento y no excedan del límite cuantitativo señalado en la Ley citada, es necesario que exista relación de causalidad con la generación de rentas gravadas o con el mantenimiento de la fuente productora de dichas rentas.

Que en el presente caso la recurrente no ha probado que los gastos observados hayan sido realizados con el objeto de ser representada fuera de su local o establecimientos, o que hubiesen sido destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición en el mercado, toda vez que dichos objetivos no pueden ser verificados para el caso de eventos o agasajos organizados a favor de dependientes de las farmacias que expenden sus productos, puesto que estas personas no se encuentran legalmente facultadas o profesionalmente habilitadas para influir en la adquisición de un determinado producto en los consumidores, ni tampoco se encuentra sustentado ni acreditado que ellos puedan objetivamente influir en el incremento de las ventas que realiza la recurrente.

Que igualmente, estas erogaciones no pueden ser calificadas como gastos de publicidad, en los términos descritos de manera precedente, constituyendo en todo caso, actos de liberalidad a favor de terceros, y como consecuencia de ello, no susceptibles de ser deducidos para efecto de la determinación del Impuesto a la Renta.

Que a mayor abundamiento, debe precisarse que el presente reparo comprende las erogaciones realizadas para la participación de médicos en el Congreso Mundial de Dermatología realizado en el extranjero, que según se refiere comprenderían el transporte y viáticos de la delegación que la

 5



# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

representó en esa oportunidad, y que incluyó a médicos peruanos que estuvieron en el stand de Bagó para compartir temas científicos y técnicos vinculados a sus productos; y asimismo, las derivadas de entregas en dinero como contraprestación de servicios prestados por médicos, pago de bolsas de viaje, estadía de hoteles, inscripción en congresos o cursos profesionales, compra de libros para terceros, vales de consumo de alimentos, atenciones a terceros, los que según refiere la contribuyente son parte de las promociones que realiza con los médicos que recetan sus productos, como es el caso del Programa Servicio de Apoyo al Médico y el Programa de Leche Sancor.

Que sobre el particular, si bien es cierto, los gastos de representación en que incurre el contribuyente son deducibles de la renta neta de tercera categoría; también lo es que, en el presente caso, no se ha demostrado ni sustentado documentariamente que las adquisiciones de pasajes, asunción de viáticos, inscripción en congresos y demás conceptos asumidos por la recurrente a favor de los médicos, o los pagos realizados a estos profesionales, hayan tenido como finalidad ser representada fuera de sus oficinas, locales o establecimientos, o para presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado.

Que de otro lado, como se ha indicado, se encuentran comprendidos en la excepción prevista en el inciso m) del artículo 21º de la norma reglamentaria antes mencionada, aquellos gastos realizados para efecto de una promoción masiva, entre los que se incluiría la publicidad, la promoción de ventas y las relaciones públicas; actividades desarrolladas por la empresa con la finalidad de informar, persuadir, recordar sobre la organización o sobre un producto, dirigidos a la masa de consumidores reales o potenciales, conceptos que resultan deducibles del Impuesto a la Renta, sin la limitación del inciso q) del artículo 37º de la Ley que regula este tributo; siempre y cuando se demuestre la relación de causalidad con las rentas gravadas.

Que de los argumentos expuestos, así como de la documentación presentada, no es posible establecer ni menos concluir que las erogaciones realizadas correspondan a los conceptos señalados en el considerando precedente, sino por el contrario permiten afirmar que se trata de actos de liberalidad realizados por la contribuyente a favor de terceros.

Que en efecto, para el caso del Congreso Internacional de Dermatología que se habría realizado en Buenos Aires - Argentina, en el mes de octubre de 2007 (fojas 954 a 982), no se encuentra acreditado que los gastos incurridos correspondan al establecimiento y funcionamiento de un stand en este, por cuanto si bien es cierto se asumió el costo de pasajes y estadía de personas que viajaron desde el Perú, no se ha demostrado que los beneficiarios realizaron labores durante el transcurso de dicho evento para promocionar o informar sobre los productos ofrecidos por la recurrente en el Perú.

Que a mayor abundamiento, la recurrente (Laboratorios Bagó del Perú S.A.) es una empresa que se dedica a la comercialización y venta de productos farmacéuticos cuya estructura accionaria estaba compuesta por dos personas naturales y por Laboratorios Bagó S.A. de origen argentino, empresa que desarrollaba la misma actividad en Argentina, y que poseía 18 filiales productivas en la región además del Perú, Chile, Argentina, Bolivia, entre otros países<sup>4</sup>.

Que en este escenario y bajo el supuesto no demostrado que los gastos incurridos en relación al evento realizado en Argentina hubiesen sido efectivamente asumidos con el propósito de promocionar sus productos, resultaba necesario que demostrara fehacientemente que los medicamentos o la marca que se orientaba a publicitar, era aquella que pertenecía exclusivamente a Laboratorios Bagó del Perú S.A., y no a las que comercializaba el laboratorio en Argentina o en sus otras filiales, a fin de aceptar la deducción del gasto para efecto del Impuesto a la Renta de su cargo.

Que para el supuesto de los gastos por viáticos, transportes, inscripción en congresos, conferencias y cursos nacionales y en el exterior, no se ha demostrado que éstos han sido realizados con el

<sup>4</sup> Según la información extraída del Estudio Técnico de Precios de Transferencia del Ejercicio 2007 presentada por la propia contribuyente.

6



# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

propósito de promocionar o incrementar la venta o aceptación de alguno de sus productos, puesto que en todo caso se verifica de la documentación presentada, que los eventos a los que asistieron los médicos invitados, tenían en carácter técnico, vinculados a temas de la profesión o de divulgación científica, pero no respecto a la exposición o divulgación de los medicamentos comercializados por la recurrente, sus bondades, o sus ventajas comparativas respecto de similares productos comercializados por las empresas que comparten su mismo rubro a nivel local o internacional y que poseían similar principio activo<sup>5</sup>.

Que además, si bien resulta razonable considerar que los gastos en que se incurre para mostrar al profesional de la salud –que es aquel que receta una medicina a sus pacientes y con dicha acción decide el consumo de los bienes que comercializa- los beneficios de sus productos, frente a los que puede ofrecer su competencia, guardan relación con la generación y el mantenimiento de la fuente gravada; se tiene que, en el presente caso no es posible establecer que los importes reparados por la Administración fueron destinados para este fin.

Que obran en autos, copias de diversas cartas dirigidas por la recurrente<sup>6</sup>, en las que comunica su auspicio para la participación de los médicos beneficiarios en eventos de carácter profesional (Jornadas Nacionales de Alergia en Pediatría, Congreso Internacional de la Sociedad de Transplante de Hígado, entre otros) y detalla que éste comprende la inscripción y/o el alojamiento y el transporte; precisándose que "...este evento marcará un aporte en su exitosa carrera... y será la continuación de la excelente relación entre Laboratorios Bagó y Usted, estrechando aún más nuestros lazos de amistad y sentimientos de mutuo compromiso"; lo cual contribuye a desvirtuar las finalidades publicitarias del gasto y a establecer, por el contrario, que se trata de actos de liberalidad que tiene la contribuyente con terceros.

Que finalmente, las recetas médicas del producto Sancor Bebé ó Leche Sancor Bebé, cuyas copias obran en autos, en todo caso demostrarían que éste ha sido efectivamente prescrito a los pacientes, pero no que las invitaciones cursadas a los médicos han permitido demostrar sus bondades y beneficios.

Que en atención a lo expuesto, corresponde confirmar la procedencia de este reparo y de la apelada en este extremo.

- **Salidas por quema de productos del almacén (bajas)**

Que en el punto 3 del Anexo 1 del Requerimiento Nº 0122090000649 (foja 2389) la Administración refiere que de la revisión de la base de datos del Kardex de Existencias se observó salidas de mercaderías por quema del almacén "bajas", que se detallan en su Anexo 4(fojas 2375 a 2378), respecto de los cuales se solicitó explicar el motivo de la baja de estos productos, el origen de los productos destinados a la quema, detallando si fueron por devolución de clientes, canjes de mercadería, importación en mal estado, el control contable empleado para cada transacción, así como exhibir la documentación que acredite la calidad de desmedro de dichos productos.

Que en el resultado del citado requerimiento (fojas 2365 y 2366), se indica que de conformidad con el inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, no procede la deducción de importes que no constituyen existencias; que la mercadería que fue devuelta por el distribuidor al estar vencida constituye desmedros, sin embargo, dicha mercancía primero fue vendida al cliente, produciéndose el desmedro en su poder (cuando la venta ya se había efectuado), luego que la contribuyente aceptó la devolución de la mercadería vencida, es decir, cuando ya no era propietaria de ella, que en tal sentido

<sup>5</sup> Entendido como tal a la materia prima, sustancia o mezcla de sustancias dotadas de un efecto farmacológico determinado (Conforme a la definición contenida en el Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de Productos Farmacéuticos y Afines, aprobado por Decreto Supremo Nº 010-97-SA).

<sup>6</sup> Por ejemplo la carta de 10 de mayo de 2007 dirigida a la doctora Carmen Vera Yoshimoto, y la carta del 10 de junio de 2007 cursada al doctor Fernando Bobadilla Chang, entre otros (fojas 93 y 161).

4      7      Euf.      J.



# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

se repara las devoluciones de mercadería vencida en poder del cliente y su posterior quema, por el importe de S/. 267 409,81.

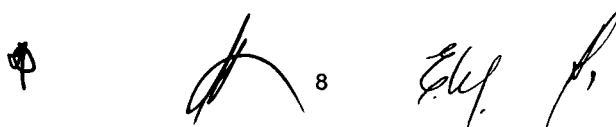
Que en el Anexo N° 5 a la Resolución de Determinación N° 012-003-0018250 (fojas 2567 y 2568) se agrega que la recurrente al haber efectuado la venta de la mercadería, la cual se encontraba apta para la venta, y el hecho que posteriormente se haya deteriorado, no implica que sea responsable de su mal estado; que en consecuencia, no le correspondía deducir como desmedro del ejercicio, los productos devueltos por sus clientes en tanto no eran parte de su activo ni tampoco de sus existencias.

Que además indica que en el contrato suscrito con la distribuidora DISTRIMED S.A.C., no se establece obligación alguna del contribuyente de asumir la quema por su calidad de desmedros (vencidos), sino por el contrario, se establece la obligación de la primera de retirar del mercado los productos que por su fecha de elaboración no se encuentren en óptimas condiciones para su consumo, y que si la recurrente constatará la existencia de productos fuera de pauta, podrá ordenar por cuenta, cargo y costo de la distribuidora, la inutilización y destrucción de los bienes.

Que conforme al inciso f) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera gastos deducibles para efecto de la determinación de la renta neta, a las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, disponiéndose en el inciso c) del artículo 21° de su reglamento que se entiende por desmedro, la pérdida de orden cualitativo e irrecuperable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados, indicándose que tratándose de los desmedros de existencias, la SUNAT, aceptará como prueba la destrucción de las existencias efectuadas ante Notario Público o Juez de Paz, a falta de aquél, siempre que se comunique previamente a la SUNAT en un plazo no menor de 6 días hábiles anteriores a la fecha en que se llevará a cabo la destrucción de los referidos bienes, y que dicha entidad podrá designar a un funcionario para presenciar dicho acto; establecer procedimientos alternativos o complementarios a los indicados, tomando en consideración la naturaleza de las existencias o la actividad de la empresa.

Que obra en autos (fojas 2464 a 2484), la copia del Contrato de Distribución firmado entre la recurrente y DISTRIMED S.A.C. ("la distribuidora"), cuyo objeto, según la cláusula segunda, era otorgar a esta última, el derecho a distribuir y vender, por su cuenta, costo y riesgo, los medicamentos, fármacos y productos de tocador y/o perfumería, fabricados, representados, distribuidos y/o importados por la contribuyente, mientras que "la distribuidora" se obligaba a comprar exclusivamente a la primera estos productos, comprometiéndose a pagar el precio de los mismos a esta última; que en la cláusula décima quinta se establecía como obligación de la recurrente, el atender las reclamaciones por defectos de manufactura de los productos, así como aquella con los que se encuentren fuera de pauta, tal como se establece en las cláusulas vigésima primera y vigésima segunda; que la cláusula vigésima señala que en la eventualidad que "la distribuidora" o su personal detectaran en el mercado mercadería de la recurrente con fallas, o defectos de manufactura, o vencidos, debería proceder de inmediato a separar dicha mercadería y a reemplazarla por otra que no presente defecto alguno, y si la detección era en sus depósitos/bodegas, avisaría de inmediato a la contribuyente; indicándose que esta última repondría la mercadería dañada o con defectos de manufactura o vencida que se hubiera encontrado.

Que asimismo, conforme a la cláusula vigésima primera, estaba terminantemente prohibida la comercialización por "la distribuidora" de cualquiera de los productos en condiciones que no se encontraran óptimas para su consumo o uso, considerándose dicho supuesto como causal de resolución de contrato conforme al artículo 1430° del Código Civil; "la distribuidora" debería retirar del mercado todos los productos que por su fecha de elaboración no se encontraran en óptimas condiciones para ser consumidos o usados, de conformidad con las pautas que al efecto le indicara la contribuyente, los productos fuera de pauta debían ser destruidos con presencia de un representante de esta última; que de otro lado, la constatación por la recurrente en depósito de "la distribuidora" y/o







# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

en puntos de venta ubicados en el territorio de la República del Perú de la existencia de productos fuera de pauta, incluyendo aquellos indebidamente acondicionados (expuestos al sol, a la intemperie, indebidamente expendidos, etc) facultaría a la contribuyente a ordenar y/o efectuar por cuenta, cargo y costo de "la distribuidora" la inutilización y destrucción de estos, sin derecho de esta última a resarcimiento o compensación alguna.

Que según se indica en la cláusula trigésima cuarta, en ningún caso "la distribuidora" tiene la calidad de agente o representante de la recurrente, ni ésta última de agenciador; de otro lado, los negocios que "la distribuidora" celebre con comerciantes independientes, se entienden como negocios que celebra ella con terceras personas a nombre propio, por lo que bajo ninguna circunstancia podrá, directa o indirectamente, obligar o comprometer a la contribuyente con terceros; "la distribuidora" no podrá presentarse o anunciarse como socio, representante, sucursal ni subsidiaria de la recurrente, reconozco que es una empresa independiente y no es una representante ni subordinada de ninguna otra empresa.

Que en la Resolución del Tribunal Nº 07164-2-2002 se ha señalado que en el caso del desmedro, la destrucción de los bienes es consecuencia justamente del ciclo económico para ser puestos dichos bienes a la venta o consumo, por lo que constituye un gasto inevitable y en ciertas situaciones, previsible, por el tipo de producción o manipuleo o mantenimiento que los bienes implican, y que éste es el caso en el que, por una norma legal como la Ley General de Salud, existe la obligación de destruir aquellos productos o medicamentos que no cumplen con determinadas condiciones (medicamentos malogrados o con fechas vencidas de fabricación).

Que el artículo 55º de la Ley General de Salud, Ley Nº 26842, establecía la prohibición a la fabricación, importación, tenencia, distribución y transferencia a cualquier título, de productos farmacéuticos y demás que señale el reglamento, contaminados, adulterados, falsificados, alterados y expirados, estableciendo que estos debían ser inmediatamente retirados del mercado y destruidos apropiadamente, bajo responsabilidad.

Que a su vez, el artículo 60º señalaba que la Autoridad de Salud de nivel nacional era la encargada de vigilar la calidad de los productos, y que el control se efectuaría mediante inspecciones en las empresas fabricantes, distribuidoras y dispensadoras, y la ejecución de análisis de muestras de productos pesquisados en cualquiera de sus etapas de elaboración, distribución y expendio.

Que conforme a los artículos 141º y 142º del Reglamento para el Registro, Control y Vigilancia Sanitaria de Productos Farmacéuticos y Afines, aprobado por el Decreto Supremo Nº 010-97-SA, constituye infracción a las disposiciones contenidas en esta norma, el almacenar distribuir o dispensar productos vencidos, la cual es materia de sanción mediante una multa que varía entre 1 y 100 Unidades Impositivas Tributarias, de acuerdo a la naturaleza del establecimiento infractor.

Que según las normas y criterios expuestos, se tiene que la destrucción de productos o medicamentos que no cumplen determinadas condiciones, bien se trate de productos malogrados o con fechas vencidas de fabricación, son reconocidas como desmedro de existencias que constituyen un gasto necesario y vinculado a la actividad gravada, que además es inherente a la naturaleza de estos bienes, de sus condiciones de comercialización, y que deriva del cumplimiento de una norma legal.

Que en tal sentido, este desmedro se encuentra comprendido en el inciso f) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, que considera gastos deducibles para efecto de la determinación de la renta neta, a los desmedros de existencias debidamente acreditados, y siempre que se cumpla con el procedimiento y condiciones que establece el inciso c) del artículo 21º de su reglamento.

Que en el presente caso, y de manera preliminar debe indicarse que la recurrente acreditó la destrucción de los medicamentos vencidos ante Notario Público, según consta en la respectiva acta

9



# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

que obra a fojas 2407 a 2411, de acuerdo con lo dispuesto por las normas del Impuesto a la Renta sobre el particular.

Que de acuerdo con el Contrato de Distribución, se encontraba previsto que en el caso de productos dañados, con defectos de manufactura o vencidos, existía la obligación de cargo de la recurrente de su reposición, y si bien no se señaló expresamente que ella se encontraba, además, en el deber de recibir los bienes previamente transferidos a efecto de proceder a su destrucción, dicha omisión no puede llevar a concluir, como refiere la Administración, que la contribuyente se encontraba eximida de aceptar los bienes objeto de sustitución, puesto que esta obligación se hallaba implícita en el propio mecanismo pactado de reposición de productos.

Que al respecto debe tenerse en cuenta que, conforme a la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, a efecto de determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT se encuentra obligada a considerar los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

Que sobre la base de este mandato, debía entenderse que, de la aplicación del Contrato de Distribución firmado entre la recurrente y "la distribuidora", y dejando de lado la posible imprecisión en la redacción de sus cláusulas contractuales; la reposición de productos implicaba, en este caso concreto, y atendiendo al objeto del negocio jurídico perseguido, que el primero de los nombrados i) comercializara –a través de "la distribuidora"- productos que fueran aptos para el consumo, y paralelamente ii) que evitara la permanencia en el mercado de aquellos que habían perdido esta cualidad, con lo cual resulta razonable afirmar que, conforme a las normas sobre la materia, se encontraba obligada a recibir y destruir la mercadería, materia de reposición.

Que en este orden de ideas, se tiene que la obligación contractual de reposición implicaba, en el contexto de los fines del contrato de distribución, y del giro del negocio de la recurrente (el cual se encuentra regido por exigencias legales particulares, derivadas de la especial naturaleza de los productos que comercializa) tanto la entrega de productos aptos para su consumo, así como la aceptación de aquellos que fueron inicialmente materia de venta a "la distribuidora".

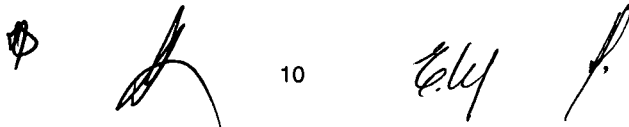
Que adicionalmente, la Administración sustenta su observación en el hecho que los productos recibidos por la recurrente no formaban parte de su activo ni constituían existencias para ella, lo cual sería amparable en la medida en que hubiese verificado durante la fiscalización, que no se había efectuado la contabilización del incremento de las existencias ni se había procedido a revertir el costo inicialmente registrado.

Que debe acotarse que en el presente caso, la propia Administración constató que la mercadería dada de baja se encontraba registrada en el kárdex de existencias de la recurrente, esto es que se encontraba contabilizada como parte de su activo.

Que de acuerdo a la dinámica de la cuenta 20 – Mercaderías, señalada en el Plan Contable General Revisado, aprobado por Resolución Conasev N° 006-84-EFC/94, ésta es debitada por el costo de las mercaderías devueltas por los clientes con abono a la cuenta 69 Costo de Ventas, divisionaria 691, que asimismo en la dinámica de esta última, se precisa que ella es acreditada por el costo de los bienes vendidos devueltos por los clientes.

Que la Administración verificó el cargo realizado a la cuenta de existencias, practicado por la recurrente, el cual tenía su correlato en una acreditación en el costo de ventas, sin que haya demostrado que esta última transacción fue omitida de registrar.

Que en la oportunidad que fueron vendidos y entregados los productos, el registro contable de dichas operaciones generó a su vez efectos en el registro de los resultados; es decir, se generó una ganancia por la venta y un costo por la disminución de las existencias; por lo que, si posteriormente dichos





# Tribunal Fiscal

Nº 09999-8-2011

bienes fueron entregados nuevamente a la recurrente, el reconocimiento tributario del gasto por el desmedro resulta aceptable, en tanto el costo registrado en oportunidad de su venta sea revertido con motivo de su reingreso como existencias; siendo que, a efecto de sustentar el reparo, debió demostrarse que ello no ocurrió, y bajo este escenario, que se había podido contabilizar un doble cargo a resultados por dichos bienes, esto es como costo y como gasto; generándose una disminución indebida en la determinación de la renta neta imponible susceptible de ser reparada para fines del Impuesto a la Renta.

Que en este orden de ideas, correspondía la deducción por la recurrente para efecto de la determinación de su renta neta de tercera categoría, de la mercadería vencida en poder de "la distribuidora", que le fuera devuelta por esta última para fines de su destrucción ante notario; por tanto, corresponde revocar la procedencia del presente reparo y la apelada en este extremo.

Que en consecuencia, teniendo en cuenta que el reparo por salidas por quema de productos del almacén (bajas) debe levantarse y los demás reparos deben mantenerse, corresponde a la Administración efectuar la reliquidación de la deuda contenida en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0018250.

- **Resolución de Multa Nº 012-002-0015292**

Que la Resolución de Multa Nº 012-002-0015292 ha sido girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, y sobre la base de los reparos contenidos en la Resolución de Determinación Nº 012-003-0018250, respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2007, la que ha sido analizada precedentemente, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento respecto de este valor, y disponer que la Administración reliquide el importe de la misma en consecuencia.

Con los vocales Ramírez Mío, Winstanley Patio, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal De Pomar Shiota.


**RESUELVE:**

**REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0150140008727 de 16 de noviembre de 2009 en el extremo referido al reparo por salidas por quema de productos del almacén (bajas), **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, y **DISPONER** que la Administración proceda conforme con lo señalado en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

  
DE POMAR SHIROTA  
VOCAL

  
RAMÍREZ MÍO  
VOCAL

  
WINSTANLEY PATIO  
VOCAL

  
Flores Pinto  
Secretario Relator  
DPSH/FP/schl.